

Дело C-69/23

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

7 февруари 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Curtea de Apel București (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

29 ноември 2022 г.

Ищец:

Streaming Services Srl — в несъстоятелност, представлявано от
синдик Cabinet Individual de Insolvență „Mihai Florea“

Ответници:

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași

....

Предмет на главното производство

Жалба, подадена по административен ред от Streaming Services Srl — в несъстоятелност, представлявано от синдик Cabinet Individual de Insolvență „Mihai Florea“, жалбоподател, срещу ответниците, Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Националната агенция за данъчна администрация — Главна дирекция „Разрешаване на спорове“) и Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași (Областна администрация на публичните финанси на Кълъраш), с който се иска отмяна на актове за установяване на задължения по ДДС.

Предмет и правно основание на преюдициалния въпрос

Съгласно член 267 ДФЕС се иска тълкуване на членове 44, 53 и 59а от Директива 2006/112, член 10, параграфи 1 и 2, и член 32, параграфи 1 и 2, на

Регламент за изпълнение (ЕС) № 288/2011, както и на принципите на неутралност на ДДС и предотвратяване на двойното данъчно облагане

Преюдициални въпроси

1. Представлява ли за целите на еднаквото тълкуване и прилагане на правото [на Съюза] предоставянето на цифрово съдържание като изложеното в главното производство, състоящо се от интерактивни сесии с еротичен характер, заснети и предавани в реално време по електронен път/интернет, доставен от данъчно задължено лице в една държава — членка на ЕС (P1, студио за видеочат), на друго данъчно задължено лице в друга държава — членка на ЕС (P2, онлайн платформа за стрийминг на живо), вътреобщностна доставка на услуги, предмет на установено съгласно член 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива за ДДС), или представлява предоставяне на достъп до развлекателно събитие, съгласно член 53 от Директивата за ДДС.

2. При тълкуване и прилагане на член 53 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС) и член 32, параграф 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, кое е мястото, на което следва да се счита, че посочените събития действително се провеждат, в случай на дейности, състоящи се от интерактивни сесии с еротичен характер, заснети и излъчени в реално време по електронен път/интернет (специфични за дейността видеочат), като разглежданите в главното производство, в случай че:

а) физическото лице (модел) и студиото за видеочат,

б) платформата за стрийминг на живо и

в) физическото лице, което плаща такса за достъп до тези услуги за стрийминг на живо (краен клиент)

се намират в различни държави членки/трети държави.

3. Въз основа на дадения отговор на първите два въпроса: в коя от трите държави — членки на Европейския съюз, следва да се декларира и съответно да се заплати данъкът върху добавената стойност, свързан с предоставянето на услугите?

4. Директивата за ДДС и принципът за предотвратяване на двойното данъчно облагане изключват ли националното данъчно законодателство,

като например член 307 от legea nr. 227/2015 (Закон № 227/2015), съгласно който:

А) националните данъчни органи на държавата на доставчика могат да класифицират трансграничните услуги, предоставяни от данъчнозадължено лице в държава — членка на ЕС (P1 – студио за видеочат), състоящи се в доставка (трансфер) на цифрово съдържание от типа, включен в главното производство, на данъчнозадължено лице в друга държава членка (P2) чрез онлайн платформа за предаване на живо, намираща се в трета държава членка (P3), като услуги, даващи достъп до развлекателно събитие по смисъла на член 53 от Директивата за ДДС, в резултат на което ДДС, свързан с тези услуги, трябва да бъде събран и заплатен на хазната на държавата, в която се намира седалището на доставчика, където в предишен момент същите услуги са били класифицирани от данъчните органи на държавата, в която е установен получателят на услугите (P2), с административен данъчен акт, който е влязъл в сила поради липса на обжалване в съда, като вътреобщностни услуги, попадащи в обхвата на общото правило, посочено в член 44 от Директивата за ДДС. Възможно ли е данъчните органи на дадена държава, впоследствие сезирани или задействани служебно, да пристъпят към различна правна класификация на трансграничните услуги, подлежащи на данъчна проверка в тази държава, различна от вече правната класификация за същите услуги, съдържаща се в данъчен административен акт, станал окончателен поради липса на оспорване пред съда, на данъчните власти на друга държава, първоначално сезирани или действащи служебно, с последващо двойно данъчно облагане с ДДС, или обвързани ли са данъчните органи, впоследствие сезирани или действащи служебно, от правната квалификация на въпросните трансгранични услуги, дадена от първоначално засегнатите от проблема данъчни органи, която е станала окончателна, тъй като не е била оспорена и [следователно] вече не подлежи на промяна.

Б) Въз основа на дадения отговор на предходните въпроси: в ситуация като тази в главното производство, кое е, съгласно Директивата за ДДС и принципа за предотвратяване на двойното данъчно облагане, мястото, което следва да се счита за място на доставка на услугите?

Разпоредби и съдебна практика на ЕС

Членове 44, 53 и 59а от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)

Член 10, параграфи 1 и 2 и член 32, параграфи 1 и 2 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност

Член 1 от Директива (ЕС) 2022/542 на Съвета от 5 април 2022 година за изменение на директиви 2006/112/ЕО и (ЕС) 2020/285 по отношение на ставките на данъка върху добавената стойност

Принцип за избягване на двойното данъчно облагане

Решение на Съда от 8 май 2019 г., Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388

Релевантни разпоредби на националното право

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 относно данъчния кодекс)

Член 268 — Облагаеми сделки

„1) За целите на ДДС в Румъния подлежат на облагане сделките, които отговарят на следните кумулативни условия:

а) сделките, които по смисъла на членове 270—272 представляват или се третират като възмездна доставка на стоки или услуги, подлежаща на облагане с ДДС;

б) за място на доставката на стоките или на услугите се счита Румъния, по смисъла на разпоредбите на членове 275 и 278;

в) доставката на стоки или на услуги е осъществена от данъчно задължено лице по смисъла на член 269, параграф 1, което действа в това си качество;

г) доставката на стоките или на услугите е свързана с една от икономическите дейности, предвидени в член 269, параграф 2.

(...)“.

Член 278 — Място на доставка на услуги

„2) Мястото на доставка на услуги на данъчно задължено лице, действащо като такова, е мястото, където лицето получател на услугите е установило своята стопанска дейност. Ако услугите са доставени за постоянен обект на данъчно задълженото лице — намиращ се на място, различно от мястото на установяване на стопанската му дейност — мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира постоянния обект на получателя на услугите. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчно задълженото лице, което получава такива услуги.

(...)

б) Независимо от разпоредбите на параграф 2, мястото на следните услуги се счита за разположено в:

(...)

б) място, където действително се провеждат събитията, за предоставяне на услуги, свързани с достъп до културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни и подобни събития, включително панаири и изложби, както и за предоставяне на спомагателни услуги, свързани с този достъп, предоставен на данъчно задължено лице.

(...)“.

Член 307 — Платец на дължимия данък за облагаеми сделки в Румъния

„1) Платец на данъка върху добавената стойност, когато е длъжим съгласно разпоредбите на настоящия дял, е данъчно задълженото лице, което извършва доставки на стоки или услуги, с изключение на случаите, в които получателят е платец на данъка в съответствие с параграфи 2—6 и член 331“.

2) Данъкът е длъжим от всяко данъчно задължено лице, включително данъчно незадължени лица, регистрирани за целите на ДДС съгласно член 316 или 317, получател на услуги, доставени в Румъния съгласно член 278, параграф 2 от лице данъкоплатец, което не е установено на територията на Румъния или не се счита за установено там за целите на посоченото предоставяне на услуги в съответствие с член 266, параграф 2, дори ако е регистрирано в Румъния в съответствие с разпоредбите на член 316, параграф 4 или 6.

(...)

б) В случаи, различни от посочените в параграфи 2—5, и в случай че извършените доставки на стоки/услуги са от данъчно задължено лице, което не е установено в Румъния или което не се счита за установено в Румъния за целите на тези доставки на стоки/услуги в съответствие с разпоредбите на член 266, параграф 2 и което не е регистрирано в Румъния в съответствие с член 316, платец на данъка е данъчно задълженото лице или данъчно незадълженото юридическо лице, установено в Румъния, независимо дали е регистрирано или не за целите на ДДС съгласно член 316, или лице, което не е установено в Румъния, но е регистрирано в Румъния съгласно член 316, получател на доставки на стоки/услуги, които се извършват в Румъния, съгласно членове 275 или 278. Чрез дерогация от посоченото по-горе, данъчно задълженото лице или данъчно незадълженото юридическо лице, установено в Румъния и нерегистрирано за целите на ДДС в съответствие с член 316 или 317, което е получател на услуги в съответствие с член 278, параграф 5, буква з), не е платец на данъка, в случай че доставчикът е възприел един от специалните режими, предвидени в член 314 или 315.

(...)

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Жалбоподателят, Streaming Services Srl, е данъчно задължено лице, регистрирано за целите на ДДС в Румъния, чиято основна дейност се състои в доставка/преотстъпване срещу заплащане на авторски права за аудиовизуални материали, обикновено в контекста на интерактивни сесии онлайн (но също и като офлайн доставка на записан материал), с еротичен характер в полза на собственици на цифрови платформи (уебсайтове) в сектора за видеочат, юридически лица, данъчно задължени в държавите — членки на Съюза, както и в трети държави.
- 2 По-конкретно дружеството, като студио за видеочат, предоставя на физически лица в Румъния (наречени модели или изпълнители на видеочат) услуги и оборудване за стрийминг, декор, обзавеждане, услуги за техническа помощ, специализирано и езиково обучение, услуги за красота, като по този начин улеснява достъпа на моделите до цифровите платформи за стрийминг на живо, собственост на неговите договорни партньори, като в същото време осигурява и логистичните основи, необходими за получаване на максимални приходи от тяхната дейност.
- 3 Видеочат моделите са независими, не са в подчинени отношения със студиото и не са служители на същото; сключват договор за предоставяне на услуги с дружеството жалбоподател и му прехвърлят правата върху изображението/авторските права. В същото време те нямат подчинени отношения с операторите на уебсайтове, тъй като връзката се установява с посредничеството на жалбоподателя Streaming Services Srl.
- 4 Моделите за видеочат участват в интерактивни сесии с еротичен характер и прехвърлят срещу заплащане създаденото съдържание, заедно със съответните авторски права, в полза на дружеството жалбоподател — студиото за видеочат — срещу цена, определена като процент от приходите, генерирани от извършваната дейност. Жалбоподателят на свой ред прехвърля дигиталното съдържание заедно с всички авторски права на собственика на уебсайта, срещу цена, също определена като процент от приходите, генерирани от дейността на модела. Така собственикът на платформата за стрийминг в крайна сметка придобива авторските права върху цифровото съдържание.
- 5 Собственикът на платформата за стрийминг организира интерактивни сесии за получателя/крайния клиент, физическо лице, срещу определена от него цена. В този смисъл собственикът на платформата за стрийминг контролира достъпа на крайните потребители до съдържанието на живо, филтрира съдържанието по категории, информира относно правилата за стрийминг, налага санкции или премахване на съдържание в случай на нарушение на

вътрешните правила и получава заплащането за предоставената услуга на крайния потребител (в системата pay-per-view).

- 6 Собственикът на платформата за стрийминг е единственият, който на практика предлага достъп до събитието и който получава крайната цена от клиента на сесията за видеочат. Моделите и крайният потребител не се намират в една и съща държава. Жалбоподателят не познава тези крайни клиенти, не им издава фактури, не иска и не получава парични суми от тях и няма достъп до клиентските данни. Собственикът на уебсайта е единственото лице, което има преки взаимоотношения с клиентите — физически лица и потребители на дигиталното съдържание.
- 7 Между 23 декември 2020 г. и 16 март 2021 г. е извършена данъчна ревизия на дружеството на жалбоподателя, имаща за цел да установи спазването на задълженията за ДДС за периода между 1 ноември 2015 г. и 31 юли 2020 г.
- 8 На 31 март 2021 г. е издадено известие за оценка, с което са установени допълнителни данъчни задължения на дружеството, представляващи ДДС за събиране във връзка с въпросните услуги, счетени за облагаеми на територията на Румъния, в размер на 3 852 908 румънски леи (RON) (приблизително 780 000 EUR), плюс някои спомагателни задължения (лихви и административни санкции).
- 9 Жалбоподателят подава жалба срещу акта за установяване на данъчно задължение, която е отхвърлена с решение от 14 октомври 2021 г. Вследствие на това той подава въззивна жалба пред Curtea de Apel București (Апелативен съд в Букурещ), запитваща юрисдикция, за отмяна на издадените срещу него актове за установяване на данъчни задължения.

Основни доводи на страните в главното производство

- 10 Жалбоподателят твърди, че данъчните органи неправилно са установили както характера на предоставяните от него услуги, така и мястото на тяхното извършване. Тези услуги вече са били счетени за попадащи в обхвата на член 44 от Директивата за ДДС от собствениците на платформите за стрийминг, които събират ДДС от крайния потребител, и за място на тези доставки на услуги е счетено мястото, където тези собственици са установени.
- 11 Жалбоподателят отбелязва, че операторите на уебсайтове събират дължимия ДДС във всяка държава членка, в която са установени физическите лица, които се възползват от услугите за видеочат, и го внасят в държавната хазна; в този смисъл данъчните органи на съответните държави биха издали административно-данъчни документи, които да потвърдят както факта, че операторите на уебсайтовете са длъжници на ДДС, така и факта, че са заплатили този данък. В тази връзка жалбоподателят представя

доказателства по административната преписка, че един от клиентите му събира ДДС от своите клиенти.

- 12 Освен това жалбоподателят твърди, че на 14 януари 2021 г. румънските данъчни органи са изпратили запитване до Комитета по ДДС на Европейския съюз, свързано с данъчния режим, приложим към доставката на услуги, предоставяни от студията за видеочат. Отговорът, съдържащ се в документа от 22 март 2021 г., е бил, че в случай на онлайн предаване на цифрово съдържание от еротичен характер, ДДС следва да се прилага по мястото на извършване на дейността, която според посочения комитет следва да бъде седалището на собственика на сайта за стрийминг като единственото лице, което предоставя достъп до развлекателното събитие, а не седалището на студиото за видеочат.
- 13 Румънските данъчни органи твърдят, че за този вид услуга жалбоподателят следва да бъде лицето, което е задължено да събира ДДС, тъй като дейността по видеочат представлява онлайн развлекателна услуга за възрастни, чието място на изпълнение се намира в Румъния, а така доставените услуги биха представлявали облагаеми сделки в Румъния за данъчни цели. В подкрепа на този аргумент те се позовават на решението на Съда от 8 май 2019 г., Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), в което се посочва, че място на доставка е мястото, където се намира седалището на доставчика, въпреки че моделите (в разглеждания от Съда случай) са извършвали своята дейност в студия, разположени на Филипините. В този смисъл жалбоподателят би бил единствено отговорен пред оператора на уебсайта за услугите, предоставени от моделите; Streaming Services Srl следвало да притежава и доставя работни инструменти на моделите (ИТ инструменти), а сумите, заплащани от посетителите в полза на оператора на уебсайта, да бъдат платени от оператора на жалбоподателя. Следователно, тъй като дейността на жалбоподателя е подобна на тази на г-н Geelen — организатор на интерактивни сесии от еротичен характер, заснети и разпространявани чрез уебсайтове — в настоящия случай и за целите на ДДС Streaming Services Srl следва да бъде данъчно задължено лице, предоставящо достъп до събитията.
- 14 Agenția Națională de Administrare Fiscală отбелязва, че насоките, разработени от Комитета по ДДС, не са задължителни за държавите членки и не представляват официално тълкуване на правото на ЕС. Всъщност Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabili din cadrul Ministerului Finanțelor (Главна дирекция за данъчно законодателство и митнически и счетоводни разпоредби на Министерството на финансите) не се съгласява с тълкуването, предоставено от Комитета по ДДС, отбелязвайки, че такова тълкуване би изисквало изменение на Директивата за ДДС.
- 15 Също така отбелязва, че становището на комитета се основава и на предложеното изменение на Директивата за ДДС, което има за цел да въведе

правила относно мястото на доставка по отношение на дейности, предавани по интернет или предоставени чрез други виртуални средства.

Тази промяна, наложена от необходимостта услугите, които могат да бъдат доставени на клиент по електронен път, да бъдат облагаеми на мястото, където е установен клиентът, е приета на 5 април 2022 г., превръщайки се в Директива (ЕС) 2022/542 на Съвета за изменение на директиви 2006/112/ЕО и (ЕС) 2020/285 по отношение на ставките на данъка върху добавената стойност.

Поради това ответникът Agenția Națională de Administrare Fiscală счита, че до 1 януари 2025 г., датата, от която се прилагат новите разпоредби, приети с посочената директива, за място, на което тези събития/развлекателни дейности действително се предоставят, се счита, съгласно решението, постановено от Съда по дело C-568/17, Geelen, държавата членка, в която е установен доставчикът (организаторът) на интерактивните сесии.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 16 Curtea de Apel посочва, че за разрешаване на спора е необходимо да се установи какво е правилното данъчно третиране, приложимо към услугите, предоставени от жалбоподателя в полза на получател, данъчно задължено юридическо лице, с място на икономическа дейност (данъчно местопребиваване) в друга държава, независимо дали е членка на Съюза или не. Следователно повдигнатият въпрос е дали е приложимо общото правило, установено в член 278, параграф 2 от Codul fiscal (Данъчен кодекс) (за прилагане на разпоредбите на член 44 от Директивата за ДДС), съгласно което за място на доставка на услуги, предоставени на данъчно задължено лице се счита мястото, където се намира седалището на получателя, което би означавало, че свързаният с тези услуги ДДС трябва да бъде начислен в държавата по местожителство на получателя (теза на жалбоподателя), или е приложимо изключението от общото правило, т.е. предвиденото в член 278, параграф 6, буква б) от Codul fiscal (Данъчен кодекс) (за прилагане на разпоредбите на член 53 от Директивата за ДДС), съгласно което в случай на услуги, свързани с осигуряване на достъп до развлекателни събития, предоставени на данъчно задължено лице, за място на доставка на тези услуги се счита мястото, където събитията действително се провеждат, което би означавало, според данъчните органи, че това място се намира в Румъния (теза на данъчните органи).
- 17 Следователно решението на спора по главното производство зависи от тълкуването на членове 44 и 53 от Директивата за ДДС, както и на член 10, параграфи 1 и 2 и член 32, параграфи 1 и 2 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 288/2011. Горепосоченият текст на членове 44 и 53 е въведен с Директива 2008/8/ЕО и е приложен от 1 януари 2010 г. — член 44 — и от 1 януари 2011 г. — член 53. Преюдициалното запитване по делото Geelen се

отнася до разпоредбите на правото на ЕС, които са в сила до 1 януари 2007 г. Запитващата юрисдикция счита, че тълкуването на приложимите норми на правото на ЕС не е ясно и че тълкуването на Съда по делото *Geelen* не може да се счита за приложимо в настоящия случай.

- 18 Освен това *Curtea de Apel* счита, че за целите на разрешаването на спора е необходимо да се установи дали при тълкуването и прилагането на принципите на неутралност на ДДС и предотвратяване на двойното данъчно облагане, посочени в Директивата за ДДС, по-специално по отношение на разпоредбите на член 59а от Директивата за ДДС, румънският данъчен орган има законното право да извършва по отношение на данъчните услуги, които вече са квалифицирани от данъчните органи на трети държави с окончателни административно-данъчни актове съгласно член 44 от Директивата за ДДС, нова правна квалификация по член 53 от същата директива, установяваща различно място на доставка на услугите, в резултат на което дължимият ДДС да се начислява на друго юридическо лице от търговската верига. На практика е важно да се установи дали данъчните актове, които са станали окончателни по административен ред без да са били оспорени пред съд, за определяне на правния характер на услуги като разглежданите в настоящия случай и мястото на доставка на тези услуги, в държава членка или в трета държава, може да бъдат предявени пред данъчните власти в Румъния, които при последваща данъчна ревизия да са задължени да спазват правната квалификация на естеството на услугите и констатациите, свързани с място на плащане на ДДС, определени от първия данъчен контролен орган, който е разгледал посочените услуги.
- 19 Националният съд не може да установи пряко и без съмнение дали посочените разпоредби на правото на ЕС изключват националното законодателство, което позволява на румънските данъчни органи да преквалифицират правно услуги, които вече са квалифицирани по определен начин от данъчни органи на трета страна, установявайки различно място на предоставяне в материален контекст като разглеждания.
- 20 С оглед спецификата на делото (обстоятелството, че жалбоподателят е неплатежоспособен, че размерът на определения от данъчния орган дължим ДДС е висок, както и че актът за установяване на данъчно задължение, разпореждащ плащането начислената на жалбоподателя сума, подлежи на изпълнение), запитващата юрисдикция иска, съгласно член 105 и следващите от Процедурния правилник на Съда, настоящото преюдициално запитване да бъде разгледано по реда на бързото производство.